



Solução de Consulta nº 3.003 - SRRF03/Disit

Data 06 de abril de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SÓCIO OSTENSIVO. DEDUÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS.

Os tributos incidentes nas operações próprias do sócio ostensivo devem ser apurados separadamente dos tributos devidos pela sociedade em conta de participação (SCP).

Os valores dos tributos retidos nas operações próprias do sócio ostensivo só podem ser objeto de dedução ou compensação relativamente aos tributos devidos pelo sócio ostensivo. De igual forma, os valores dos tributos retidos nas operações referentes à SCP só podem ser objeto de dedução ou compensação relativamente aos tributos devidos pela SCP.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 202 - COSIT, DE 18 DE JUNHO DE 2019 (DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO - DOU DE 28 DE JUNHO DE 2019, SEÇÃO 1, PÁGINA 92).

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 7, de 1970, art. 1º, § 1º; Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º; Lei nº 7.689, de 1988, art. 4º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, § 12; Lei nº 10.406, de 2002, arts. 991 e 993; Decreto nº 9.580, de 2018 (RIR/2018), arts. 160 e 161; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 3º e 81; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 6º; Instrução Normativa RFB nº 1.717, art. 24.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

A pessoa jurídica acima qualificada, por seu representante legal, formula consulta com o seguinte teor:

I – DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO

Tendo em vista a possibilidade de compensação de débitos fazendários com créditos previdenciários, a empresa em questão sendo sócia Ostensiva de uma SCP, vem validar a possibilidade de usar os créditos de INSS retido nas notas emitidas referente a SCP na compensação de débitos fazendários, como Pis e Cofins tanto da Ostensiva como da SCP.

II – FUNDAMENTAÇÃO

Lei n.º 13.670/2018 e IN RFB n.º 1810/2018.

III – QUESTIONAMENTOS

1) O Sócio Ostensivo emite a nota referente ao contrato da SCP, esta nota tem INSS retido que gera crédito. Tendo em vista que o Pis e Cofins da Ostensiva e da SCP são recolhidos no CNPJ da Ostensiva, a mesma pode utilizar os créditos de INSS para compensação dos impostos fazendários de ambas?

2) _____

Fundamentos

2. Inicialmente, convém destacar que o objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao contribuinte que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções.

3. De salientar ainda que compete ao sujeito passivo analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da interpretação dada pela Fazenda Pública ao caso concreto, não se prestando, portanto, este instituto para convalidar ou invalidar informações apresentadas pelo consulente (artigo 28 da IN RFB n.º 1.396, de 2013).

4. Na presente, a pessoa jurídica consulente, na qualidade de sócia ostensiva, questiona se pode compensar a contribuição previdenciária retida sobre as notas fiscais nos contratos em que a Sociedade em Conta de Participação (SCP) figura como prestador de serviço.

5. A matéria em discussão já foi objeto de manifestação da RFB, por meio da Solução de Consulta n.º 202 –Cosit de 2019, quando analisou, em situação semelhante, o caso de outra pessoa jurídica. Desta forma, a presente consulta será solucionada por meio de Solução de Consulta Vinculada, entendendo-se esta como sendo a que reproduz o entendimento da Solução de Consulta ou Solução de Divergência, que têm efeito vinculante, conforme artigo 9º da IN RFB n.º 1.396, de 2013 (na redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.434, de 30 de novembro de 2013).

6. Por esse modo, a fim de melhor explicitar os efeitos da interpretação da matéria ora sob consulta, alinham-se, aqui, excertos da Solução de Consulta n.º 202 – Cosit, de 18 de junho de 2019, publicada na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil - Sistema Normas, *in verbis*:

Solução de Consulta n.º 202 – Cosit, de 2019.

(...)

Fundamentos

(...)

5. *As sociedades em conta de participação (SCP) resultam da conjugação de duas ou mais pessoas em busca de resultados econômicos que possam ser partilhados entre elas, sendo a atividade constitutiva do objeto social exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. Os demais sócios, apenas participam dos resultados correspondentes, conforme dispõe os arts. 991 e 993 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil (destacou-se):*

CAPÍTULO II**Da Sociedade em Conta de Participação**

Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade.

Parágrafo único. Sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier. (grifo no original)

6. *Considerando-se os arts. 991 e 993 do CC/2002, deve-se observar que o sócio participante não deve atuar diretamente na execução das atividades do objeto social da SCP, pois isso descaracterizaria a sociedade como sendo em conta de participação. Nesse sentido, pode-se citar a Solução de Consulta Cosit nº 142, de 19 de setembro de 2018, cuja ementa transcreve-se abaixo (negritos no original, sublinhas acrescidas):*

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. CARACTERÍSTICAS. EXERCÍCIO DE ATIVIDADE CONSTITUTIVA DO OBJETO SOCIAL PELO SÓCIO PARTICIPANTE. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS.

Para fins tributários, não se caracteriza como Sociedade em Conta de Participação (SCP) o arranjo contratual no qual o sócio participante exerce a atividade constitutiva do objeto social e é remunerado na forma de distribuição de lucros.

Desnaturada a SCP pelo exercício da atividade constitutiva do objeto social pelo sócio participante, os valores recebidos por este a título de participação nos negócios abarcados pelo objeto social devem ser tributados como receita da atividade principal.

A consulente não faz jus a isenção do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referente aos valores recebidos a título de participação nos negócios abarcados pelo objeto das SCP's.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, art. 1º; Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, arts. 1º e 6º; Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, art. 1º; Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 2º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, arts. 148 e 149; e Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, arts. 981, 991 e 996. (grifo no original)

7. Assim, quando a consulente refere-se que “os serviços atuais estão sendo prestadas todos pela sócia SCP”, considerar-se-á que os serviços estão sendo exercidos unicamente pelo sócio ostensivo, mas como operações a serem atribuídas à SCP.

8. Feitas essas considerações iniciais, observe-se que embora as SCP não possuam personalidade jurídica (art. 993 do Código Civil), elas são equiparadas às pessoas jurídicas pela legislação do Imposto sobre a Renda (art. 7º do Decreto-Lei nº 2.303, de 21 de novembro de 1986, e art. 160 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018), sendo igualmente contribuintes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (art. 4º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 1º, § 1º, da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970; art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; art. 3º do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002).

9. É do sócio ostensivo a responsabilidade pela apuração e recolhimento dos tributos devidos pela SCP, conforme se pode observar no art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, e no art. 81 do Decreto nº 4.542, de 17 de dezembro de 2002 (destacou-se):

Instrução Normativa SRF nº 1.700, de 14 de março de 2017

Art. 6º As sociedades em conta de participação (SCP) são equiparadas às pessoas jurídicas.

§ 1º Na apuração dos resultados da SCP e na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral.

§ 2º Compete ao sócio ostensivo a responsabilidade pela apuração dos resultados da SCP e pelo recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos.

Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002

Regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral.

Art. 81. O sócio ostensivo da sociedade em conta de participação (SCP) deve efetuar o pagamento das contribuições incidentes sobre a receita bruta do empreendimento, não sendo permitida a exclusão de valores devidos a sócios ocultos (Decreto-lei n.º 2.303, de 21 de novembro de 1986, art. 7º). (grifo no original)

10. Isso, no entanto, não significa que os tributos devidos pelo sócio ostensivo e pela SCP sejam apurados de forma agregada; a contabilização e a documentação fiscal deve permitir a separação das operações relativas à atuação da sócia ostensiva e da SCP, conforme prescreve o art. 269 do RIR/2018:

Sociedades em conta de participação

Art. 269. A escrituração das operações de sociedade em conta de participação deverá ser efetuada em livros próprios.

*11. As pessoas jurídicas obrigadas a apresentar a escrituração **fiscal** digital devem apresentar separadamente a escrituração da SCP de que faça parte (a escrituração **contábil** digital da SCP pode ser apresentada em livros próprios ou auxiliares do sócio ostensivo), conforme prescreve a legislação pertinente (destacou-se):*

Instrução Normativa RFB n.º 1.252, de 1 de março de 2012

Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições).

Art. 4º Ficam obrigadas a adotar e escriturar a EFD-Contribuições, nos termos do art. 16 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e do art. 2º do Decreto n.º 6.022, de 2007:

[...]

§ 4º Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014, no caso de a pessoa jurídica ser sócia ostensiva de Sociedades em Conta de Participação (SCP), a EFD-Contribuições deverá ser transmitida separadamente, para cada SCP, além da transmissão da EFD-Contribuições da sócia ostensiva. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1387, de 21 de agosto de 2013)

Instrução Normativa RFB n.º 1.422, de 19 de dezembro de 2013

Dispõe sobre a Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

[...]

Art. 1º A partir do ano-calendário de 2014, todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de forma centralizada pela matriz.

§ 1º No caso de pessoas jurídicas que foram sócias ostensivas de Sociedades em Conta de Participação (SCP), a ECF deverá ser transmitida separadamente, para cada SCP, além da transmissão da ECF da sócia ostensiva.

.....

Instrução Normativa RFB nº 1.774, de 22 de dezembro de 2017

Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD).

Art. 3º Deverão apresentar a ECD as pessoas jurídicas e equiparadas obrigadas a manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial, inclusive entidades imunes e isentas.

[...]

§ 4º A Sociedade em Conta de Participação (SCP) enquadrada nas hipóteses de obrigatoriedade de apresentação da ECD deve apresentá-la como livro próprio. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1894, de 16 de maio de 2019) (grifo no original)

12. Observe-se que a Instrução Normativa SRF nº 179, de 30 de dezembro de 1987, em seu item 4, estabelecia que não seria exigida a inscrição da SCP no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Tal dispositivo, no entanto, foi revogado pela Instrução Normativa RFB nº 1.470, de 30 de maio de 2014. Atualmente, a Instrução Normativa RFB nº 1.863, de 27 de dezembro de 2018, estabelece, expressamente, em seu art. 4º, que também são obrigadas a se inscrever no CNPJ as “Sociedades em Conta de Participação (SCPs) vinculadas aos sócios ostensivos” (art. 4º, inciso XVII).

13. Traçado esse panorama legislativo, verifica-se que as apurações dos tributos das operações próprias do sócio ostensivo e aquelas relativas à SCP devem ser feitas de forma apartada, ainda que os documentos fiscais sejam todos emitidos pelo sócio ostensivo. Importante frisar que a documentação fiscal deve identificar as operações que são relativas à SCP (art. 160, 269 e 586 do Decreto nº 9.580, de 2018).

14. Note-se, inclusive, que o sócio ostensivo e a SCP podem apurar o IRPJ e a CSLL em regimes de tributação diferentes, conforme prescreve o art. 246 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017 (destacou-se):

Art. 246. Observadas as hipóteses de obrigatoriedade do regime de tributação com base no lucro real, as SCP podem optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido e resultado presumido.

§ 1º A opção da SCP pelo regime de tributação com base no lucro presumido e resultado presumido não implica a simultânea opção do sócio ostensivo, nem a opção efetuada por este implica a opção daquela.

§ 2º O recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos pela SCP será efetuado mediante a utilização de Darf específico, em nome do sócio ostensivo.

§ 3º O disposto neste artigo não prejudica a observância das demais normas relativas ao regime de tributação com base no lucro presumido e no resultado presumido previstas na legislação, inclusive quanto à adoção do regime de caixa. (grifo no original)

15. Assim, os valores dos tributos retidos nas operações próprias do sócio ostensivo só podem ser objeto de dedução ou compensação relativamente aos tributos devidos pelo sócio ostensivo. De igual forma, os valores dos tributos retidos nas operações referentes à SCP só podem ser objeto de dedução ou compensação relativamente aos tributos devidos pela SCP.

16. *Observe-se que o art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, veda a compensação com créditos de terceiros (destacou-se):*

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

[...]

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:(Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)

I - previstas no § 3º deste artigo;(Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

II - em que o crédito:(Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

a) seja de terceiros;(Incluída pela Lei n.º 11.051, de 2004)

[...] (grifo no original)

17. *No caso de o sócio ostensivo, como relatado pela consulente, ter saldo a compensar de valores retidos a título de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas suas operações próprias, nestas não incluídas as operações da SCP, eles podem ser objeto de restituição ou compensação na forma estabelecida no art. 24 da Instrução Normativa RFB n.º 1.717, de 2017 (destacou-se):*

Seção V

Da Restituição e da Compensação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins Retidas na Fonte

Art. 24. Os valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos administrados pela RFB.

§ 1º Fica configurada a impossibilidade da dedução de que trata o caput quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês.

§ 2º Para efeitos da determinação do excesso de que trata o § 1º, considera-se contribuição a pagar no mês da retenção o valor da contribuição devida descontada dos créditos apurados nesse mês.

§ 3º A restituição poderá ser requerida e a compensação poderá ser declarada a partir do mês subsequente àquele em que ficar caracterizada a impossibilidade de dedução de que trata o caput.

§ 4º A restituição poderá ser requerida por meio do formulário Pedido de Restituição ou de Ressarcimento, constante do Anexo I desta Instrução Normativa, e a compensação poderá ser declarada por meio do formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV desta Instrução Normativa. (grifo no original)

Conclusão

18. Diante do exposto, conclui-se que:

a) os tributos incidentes nas operações próprias do sócio ostensivo devem ser apurados separadamente dos tributos devidos pela sociedade em conta de participação (SCP);

b) os valores dos tributos retidos nas operações próprias do sócio ostensivo só podem ser objeto de dedução ou compensação relativamente aos tributos devidos pelo sócio ostensivo. De igual forma, os valores dos tributos retidos nas operações referentes à SCP só podem ser objeto de dedução ou compensação relativamente aos tributos devidos pela SCP;

c) no caso de o sócio ostensivo ter saldos a compensar de valores retidos a título de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas suas operações próprias, eles podem ser objeto de restituição ou compensação na forma estabelecida no art. 24 da Instrução Normativa RFB n.º 1.717, de 2017.

Conclusão

7. Diante do exposto, com base nos fundamentos e conclusões da Solução de Consulta Cosit n.º 202, de 2019, responde à consulente o seguinte:

7.1. os tributos incidentes nas operações próprias do sócio ostensivo devem ser apurados separadamente dos tributos devidos pela sociedade em conta de participação (SCP);

7.2. os valores dos tributos retidos nas operações próprias do sócio ostensivo só podem ser objeto de dedução ou compensação relativamente aos tributos devidos pelo sócio ostensivo. De igual forma, os valores dos tributos retidos nas operações referentes à SCP só podem ser objeto de dedução ou compensação relativamente aos tributos devidos pela SCP.

8. À consideração da chefia da Divisão de Tributação – Disit.

- assinado digitalmente -

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

9. Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit n.º 202, de 18 de junho de 2019 (DOU, de 28/06/2019, seção 1, página 92), com base na competência estabelecida pelos artigos 9º, 22 e 24, inciso IV, da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013.

10. Publique-se nos termos do artigo 27, inciso I e parágrafo 2º da referida Instrução Normativa e dê-se ciência à consulente, adotando as medidas adequadas à observância da presente Solução de Consulta Vinculada, nos termos do artigo 23, inciso V da mesma Norma.

- assinado digitalmente -

Luiz Marcellos Costa de Brito

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe Substituto da SRRF03/DISIT